

CRESPO GARRIDO, MARÍA.
FISCALIDAD POST BEPS:
LOCALIZACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE DE LAS CORPORACIONES,
ECONOMÍA DIGITAL
E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN,
Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2020, 385 págs.
ISBN: 978-84-9059-922-8

PABLO RUIZ BARTOLOMÉ
Universidad Internacional de la Rioja

La monografía “Fiscalidad post BEPS: Localización del establecimiento permanente de las corporaciones, economía digital e intercambio de información”, de la profesora Crespo Garrido, lleva a cabo un análisis riguroso de la crisis en la que se encuentra la definición del concepto de establecimiento permanente, para todas las empresas, pero especialmente para las que operan digitalmente.

El libro se divide en tres partes. En la primera se analizan los principios rectores de la residencia fiscal, tanto en el ámbito español como en el entorno internacional. En ella se da un amplio repaso a la jurisprudencia española y europea y se aporta una recopilación de doctrina administrativa a través de la cual se exponen los aspectos más cuestionados sobre la residencia fiscal y los casos en los que se aplica la presunción de residencia. Especialmente relevante es la definición del lugar de tributación de las empresas que operan en el ámbito digital, y es a lo que se dedica el segundo capítulo. La monografía concluye con un capítulo dedicado a las buenas prácticas puestas en marcha en el ámbito internacional, que tratan de reducir la erosión de bases imponibles, dirigiéndolas hacia territorios de baja o nula tributación.

La obra que se presenta ofrece una visión panorámica de las principales repercusiones fiscales de las nuevas realidades empresariales que exigen una reformulación del concepto de establecimiento permanente adoptado en la mayoría de las legislaciones tributarias, y en concreto la española. Tras un breve repaso a los tradicionales principios rectores determinantes de la residencia fiscal de personas físicas y jurídicas en la legislación española, se reflejan los puntos más relevantes que ponen en cuestión la validez de los criterios tradicionales. En concreto, se cuestiona si el concepto de núcleo principal de las actividades puede constituir un elemento válido para la localización del lugar de residencia de ciertas personas físicas, que desarrollan actividades económicas. La autora estudia la jurisprudencia reciente relacionada con el tema, y se centra en casos concretos, como es el de la cantante Shakira, a quien se le cuestionó su residencia fuera del territorio español, a pesar de haber constituido

una serie de empresas en territorios *off shore*, a través de las cuales percibía la mayor parte de sus rendimientos.

Por otro lado, en la obra se lleva a cabo un repaso prolijo de la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre el tema, estudiando con especial énfasis los casos en los que se producen ausencias temporales del territorio español y se consideran como esporádicas, a efectos del cómputo de los 183 días para que el contribuyente sea considerado como residente en territorio español.

Estas ausencias temporales de los contribuyentes atraen especial atención de las autoridades fiscales, cuando el contribuyente fija su residencia en un territorio de baja o nula tributación.

Por otro lado, se da un repaso a las diferentes circunstancias tratadas en la Acción 7 de BEPS, y especialmente se estudia el lugar de localización del establecimiento permanente cuando se realiza una fragmentación artificiosa de las operaciones, a través de operaciones de carácter auxiliar o preparatorio. El análisis de la Acción 7 de BEPS y del apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE le facilitan a la autora los elementos necesarios para valorar el lugar en el que efectivamente se han producido los rendimientos.

Tras un análisis de la jurisprudencia europea, en la que se estudian el caso Roche, el caso Borax y el caso Dell, y bajo la interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble tributación internacional, la autora analiza en qué lugar deben tributar los resultados de las filiales que actúan bajo la figura de un agente independiente y aquellas que cuentan con un establecimiento permanente virtual en un país distinto al de residencia de su matriz.

En el capítulo dos se abordan los problemas relacionados con el creciente desarrollo de las actividades en red y su repercusión en la localización del establecimiento permanente de estas corporaciones. Microsoft, Apple, Amazon, Facebook, Alibaba, Alphabet y Tencent, generan rendimientos susceptibles de tributación sin que el lugar en el que deban tributar esté claramente determinado. Como se sabe, la fiscalidad tradicionalmente estaba vinculada al lugar en el que se realizan parcial o totalmente las actividades comerciales, y la Acción 1 de BEPS contempla las nuevas formas de gravamen de estas empresas pero, al estar en cuestión el criterio de establecimiento permanente para estas entidades. Habrá que esperar a finales de 2020 cuando se hayan publicado las medidas consensuadas sobre la iniciativa de Pilar 1 y Pilar 2, para tener un criterio unánime. La autora aporta una serie de argumentos que avalan la necesidad de reformular el concepto de establecimiento permanente para las empresas que operan en el ámbito virtual, y que sintetiza en la obra bajo el argumento de que es necesario establecer medidas globales que respondan a los nuevos retos, surgidos en la economía digital, que provocan la deslocalización de rentas, y que ha puesto puso de manifiesto la obsolescencia de los criterios tradicionales de gravamen.

No obstante, la autora afirma que los problemas específicos relacionados con la economía digital no necesariamente se corregirán por la aplicación de BEPS, pues es imprescindible una coordinación internacional, que en este momento no existe, y

una coordinación entre Administraciones que facilite la transparencia. Este asunto se trata en el capítulo tercero de la monografía.

Pero recuperando uno de los argumentos más solventes del texto, es necesario reflexionar sobre la definición del llamado “nexo”. Y, aunque es muy complicado determinar cuál es el nexo que une las empresas de economía digital con un lugar físico estable, es imprescindible establecer un criterio claro para conocer en qué lugar deben tributar las empresas sin necesidad de que exista presencia física. La autora pone en cuestión algunos de los elementos sustantivos para la determinación del lugar de tributación, como son: el valor que tienen los datos intercambiados en la red, cuáles son y cómo se computan las rentas en la red, si este intercambio podría justificar la creación de un nexo y cómo se puede realizar la atribución de beneficios. Cuestión aparte es el gravamen por IVA de las operaciones B2C, ya que se necesita conocer si se realizan compras online de bienes, de bajo valor añadido y los servicios e intangibles vendidos sin IVA o con un IVA inferior al debido.

Finalmente, y tras un análisis exhaustivo de la Directiva 2018/0072(CSN) de 21 de marzo de 2018 (147) por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, la autora afirma que se debe tributar en el lugar en el que se genera valor. La obra concluye que los criterios para la atribución del beneficio dependen del umbral de ingresos, que sea superior a 7 millones de euros, que el número de usuarios llegue a los 100.000 y que el número de contratos empresariales sea igual o superior a 3.000.

En definitiva, el criterio para la localización del lugar de tributación está ligado a la llamada “presencia digital significativa”.

Los nuevos desarrollos legislativos y jurisprudenciales en la Unión Europea se estudian a través del análisis de algunos de los regímenes preferenciales más relevantes, tanto por la cuantía de la cuota tributaria puesta en cuestión, como por el carácter mediático de las empresas afectadas. Se analiza el caso de la tributación de Apple en Irlanda, el caso de Amazon en Luxemburgo y el llamado Tax lease español.

En el ámbito español, la obra le dedica un apartado al recientemente aprobado Impuesto español sobre transacciones digitales, que obliga a que se produzcan modificaciones en la forma de tributación de los ingresos procedentes de los servicios digitales. Aprobado por Ley 4/2020, de 15 de octubre, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, responde a la realidad económica en la que las nuevas maneras de hacer negocios se basan en las actividades desarrolladas a distancia, pues la presencia física de los actuales modelos de negocio ha pasado a un segundo plano.

Se estudia la naturaleza indirecta, del impuesto, que grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto. Se define el hecho imponible como las prestaciones de servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. Y la base imponible está constituida, según el artículo 10, por el importe de los ingresos (excluido el IVA) obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales, que se hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

Los anexos son esclarecedores ya que se recoge toda la normativa de referencia de la obra. Y, además, se aporta un prolijo aporte bibliográfico actualizado y amplio, que favorece enormemente la consulta de doctrina relacionada con el tema.

En definitiva, la obra aborda de una manera completa los principales aspectos por los que el concepto de establecimiento permanente está en crisis y aporta algunas de las soluciones que, desde la legislación nacional e internacional, se han propuesto para la solución del problema.